

К. Лоулер, проф.
Університет Кувейта, Кувейт,
Т. Власова, приглашенный научн. сотр.,
А. Москардини, приглашенный проф.
Університет Нортумбрії, Великобританія

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СИСТЕМНОЙ ДИНАМИКИ В МАКРОЭКОНОМИКЕ

В наших предыдущих работах утверждалось, что экономическая наука, в частности, подотрасль макроэкономики, нуждается в глубокой перезагрузке и обновлении. Она должна использовать имеющиеся системные и кибернетические инструменты. Предложено новую парадигму и на трех примерах показывает, как продуманное применение теории систем может помочь лучше понять проблему. В качестве инструмента предлагается системная динамика (System Dynamics) как способ получения решений, имеющих физический смысл.

Ключевые слова: экономика, системная динамика, причинное моделирование.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2019; 3(204): 40-50

УДК 336.148

JEL classification: H83

DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2019/204-3/6>

В. Невідомий, д-р юрид. наук
ORCID ID: 0000-0003-4455-864X,
К. Канонішена-Коваленко, канд. екон. наук
ORCID ID: 0000-0002-4564-6345
Рахункова палата України, Київ, Україна

НОВА ЯКІСТЬ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ: СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ

Досліджено міжнародні підходи до стратегічного планування у вищих органах аудиту, сучасний досвід країн Європи в розробці таких стратегій. Визначено виклики та проблеми зовнішнього аудиту в Україні на основі результатів функціональної оцінки та показників діяльності Рахункової палати. Розроблено структуру стратегії розвитку Рахункової палати, формулювання місії, візії, цінностей, стратегічних цілей.

Ключові слова: Рахункова палата України, вищий орган аудиту, стратегія розвитку, міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI).

Постановка проблеми. Більшість вищих органів аудиту (BOA) у Європі планують інституційний, організаційний і професійний розвиток та закріплюють основні цілі у відповідних стратегіях. Це дозволяє системно здійснювати необхідні перетворення, урахувати усі аспекти діяльності органу та сфери зовнішнього середовища аудиту, які потребують удосконалення. В Україні Рахункова палата теж перебуває у процесі подальшого наближення до міжнародних стандартів (ISSAI), що передбачає не лише удосконалення проведення аудитів, а й значні зміни в організації внутрішніх процесів, удосконалення нормативно-правової бази та взаємозв'язків з іншими державними органами й суспільством. Із березня 2019 у Рахунковій палаті розпочалась розробка першої Стратегії розвитку Рахункової палати на п'ять років, яку заплановано затвердити до серпня цього року. Такий документ розробляється у BOA України вперше, тому необхідно розробити засади стратегічного планування, підходи до визначення стратегічних цілей, моніторингу їхнього виконання тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тема розвитку зовнішнього державного фінансового контролю та Рахункової палати, як органу, що його здійснює, досліджувалася здебільшого в контексті побудови єдиної, узгодженої системи державного фінансового контролю в Україні [1–6], удосконалення законодавчої бази контролю [7], закріплення відповідного статусу цього органу на законодавчому та конституційному рівні [2, 3, 6, 7], розширення повноважень [1, 3, 8]. Також досліджувалися різні аспекти інших завдань із розвитку Рахункової палати: удосконалення методології аудитів, наближення до ISSAI, збільшення відсотку виконання рекомендацій за результатами аудиту, посилення незалежності та поліпшення фінансового забезпечення [5, 6, 8–10]. Останні роки в центрі досліджень на цю тематику стають комунікації Рахункової палати із зацікавленими сторонами: із Верховною радою України [11], громадянським суспільством, науковими колами та ЗМІ [12].

Також сучасні праці у вітчизняній науці багато уваги приділяють переходу від "контролю" до "аудиту", від зовнішнього державного фінансового контролю до аудиту

публічних фінансів, а також дослідженням перспектив становлення системи публічного аудиту в Україні. Зокрема, Н. В. Винниченко [13] розглядає публічний аудит як елемент бюджетного контролю, який наразі здійснюється громадськими радами, громадськими експертними комісіями, громадськими організаціями та ЗМІ. Автор зазначає про необхідність визначення інституцій, на які покладатимуться функції проведення публічного аудиту, при цьому, Рахункова палата не розглядається як орган публічного аудиту. О. Ю. Оболенський [14] та Н. І. Обушна [15] визначають публічний аудит як незалежне, експертно-аналітичне оцінювання діяльності органів влади щодо дотримання суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами, що проводиться окремим незалежним спеціалізованим органом, на всіх рівнях публічного управління на замовлення або за участю суспільства. Принципи роботи Рахункової палати засвідчують її відповідність таким критеріям, отже їхні рекомендації щодо розвитку публічного аудиту повинні враховуватися при удосконаленні роботи цього органу. Попри широке обговорення цих питань і необхідності розробки Стратегії розвитку Рахункової палати у фахових колах [16] і розробки цілей розвитку Рахункової палати, які повинні бути враховані у Стратегії окремими науковцями [5–6], комплексна стратегія розвитку Рахункової палати підходи до її розробки, які відповідають рекомендаціям INTOSAI та кращим світовим практикам, зараз відсутні.

Мета статті – розробка структури Стратегії розвитку Рахункової палати, визначення місії, візії, цінностей та основних стратегічних цілей у відповідності до сучасних підходів INTOSAI та кращої європейської практики.

Методологія. Підходи до розробки Стратегії розвитку Рахункової палати, структура цього документу, підходи до визначення місії, візії й цінностей BOA визначені на основі рекомендацій INTOSAI [17], у тому числі, ініціативи INTOSAI з інституційного розвитку – IDI [18], поширеної практики країн, які здійснюють роботу з розвитку потенціалу BOA [19] і досвіду у сфері стратегічного розвитку 30 BOA країн Європи [20–48] і BOA Європейського союзу – Європейського суду аудиторів (ECA) [49]. Стратегічні

пріоритети розвитку Рахункової палати визначені на основі вимог ISSAI, сучасного стану основних показників діяльності Рахункової палати, оприлюднених у звітах [50] і результатів функціональної оцінки діяльності Рахункової палати [51], яка була проведена у 2018 р. групою експертів із Національного аудиторського офісу Сполученого Королівства (UK NAO), Вищої палати контролю Республіки Польщі (NIK) і співробітниками Німецького міжнародного співробітництва (GIZ). Оцінювання здійснювалось із використанням підходів Рамки вимірювання продуктивності BOA (SAI PMF) та Аналітики зрілості управління процесами (PMMA), що дозволило визначити ступінь дотримання міжнародних стандартів BOA у роботі Рахункової палати та стан системи управління. У рамках SAI PMF оцінювалися незалежність і правова база роботи, внутрішнє управління й етика, якість аудиту і звітність. Оцінювання за PMMA охоплювало стратегію, інформацію, людей, процеси та процедури вдосконалення РП на організаційному та операційному рівнях.

Сучасні підходи до планування стратегічного розвитку BOA. Згідно міжнародних підходів [17, 18] розвиток BOA повинен відбуватися за трьома напрямками: розвиток інституційного потенціалу, організаційної та професійної спроможності. Інституційний розвиток спрямо-

ваний на посилення здатності BOA ефективно відслідковувати зміни у навколишньому оточенні – у державі та суспільстві, формувати партнерство та реалізовувати увесь потенціал, для чого необхідним є удосконалення законодавчих рамок, забезпечення незалежності, повноти повноважень, формування відповідної культури та практик роботи. Організаційний розвиток передбачає поліпшення структури BOA, підвищення якості процесів, створення необхідних методик, посібників, інформаційного забезпечення й інших умов для ефективного здійснення функцій. Професійний розвиток повинен забезпечувати професійні потреби кожного працівника з одного боку, і потреби BOA в компетентному персоналі для виконання функцій, з іншого. Отже, для досягнення стратегічних цілей у будь-якій сфері діяльності BOA, необхідно вживати відповідні заходи з інституційного, організаційного та професійного розвитку.

У міжнародній практиці виділяють кілька основних сфер діяльності BOA, і при стратегічному плануванні важливо враховувати необхідність розвитку усіх таких сфер: незалежність і законодавчі рамки BOA, відносини з зацікавленими сторонами, людські ресурси, методологія та стандарти аудиту, результати діяльності, внутрішнє управління й контроль, інституційна підтримка та постійне вдосконалення BOA (рис. 1).

	Інституційний розвиток	Організаційний розвиток	Професійний розвиток
Законодавчі межі та незалежність	Законодавче закріплення статусу, повноважень, незалежності	Створення структури, умов і процесів для реалізації повноважень	Обізнаність та усвідомлення персоналом ролі і повноважень
Відносини зі стейкхолдерами	Розробка політики, стратегії взаємодії зі стейкхолдерами	Створення необхідних структур для комунікації, організація процесів	Навчання спеціалістів зі зв'язків із зацікавленими сторонами
Людські ресурси	Розробка політики управління кадрами, стратегії, вимог	Управління кадрами, оцінка результативності, визначення відповідальних	Проведення навчання, тренувань, оцінювання результатів, сертифікація
Методологія та стандарти аудиту	Наближення законів і внутрішніх документів до стандартів	Створення посібників для проведення аудитів, удосконалення процесів	Навчання, обмін досвідом із проведення аудитів за стандартами
Результати	Удосконалення внутрішніх документів і законів для збільшення впливу	Удосконалення звітування, оцінювання якості та впливу результатів	Поліпшення навичок персоналу зі звітування відповідно до стандартів
Внутрішнє управління	Розробка правил планування, звітності, контролю, етики	Створення структури, організація планування, звітування, контролю	Навчання з планування, внутрішнього контролю, дотримання етики
Інституційна підтримка	Удосконалення норм забезпечення (фінанси, ресурси, IT)	Створення необхідної інфраструктури, забезпечення ресурсами	Навчання роботі з програмними продуктами, організації, управління
Постійне удосконалення	Розробка стратегії розвитку, стратегії управління змінами	Організація, забезпечення заходів і процесів, визначених у планах	Формування нових необхідних компетенцій і навичок

Рис. 1. Орієнтовні завдання зі стратегічного розвитку BOA в розрізі аспектів і сфер діяльності

Джерело: складено авторами на основі [17, 18].

Необхідною умовою для успішного розвитку є застосування системного підходу до всіх процесів, комплексність і безперервність удосконалення. Усі завдання з підвищення інституційної спроможності повинні супроводжуватися відповідними змінами організаційної структури органу, управління та ресурсного забезпечення. Будь-яке розширення повноважень і впровадження стандартів аудиту не матиме позитивних наслідків, якщо в персоналу не буде відповідних знань і навичок, тому професійний розвиток має велике значення для розбудови потенціалу BOA. Усі ці аспекти повинні враховуватися у стратегічних цілях розвитку, завданнях і заходах для їхнього досягнення.

Стратегічні пріоритети повинні охоплювати основні сфери діяльності BOA – від законодавчої бази, стандартів аудиту й результатів роботи до внутрішнього управління процесами, ресурсами, комунікаціями і розвитком. Удосконалення кожного з цих напрямів передбачає розробку підстратегій, необхідних для розвитку конкретних сфер роботи, наприклад, Стратегії управління людськими ресурсами, Стратегії комунікації з основними зацікавленими сторонами, Стратегії управління змінами.

При їхній розробці важливо забезпечити узгодження з цілями Стратегії розвитку BOA та охоплення інституційних, організаційних і професійних аспектів.

Краща практика розробки стратегій розвитку BOA. Стратегічний план розвитку BOA визначає фундаментальні засади й основні напрями удосконалення BOA на довго- або середньотермінову перспективу, а деталізовані завдання, які направлені на досягнення стратегічних цілей, зазвичай, визначаються в операційних планах на рік. Загалом серед країн, які беруть участь у INTOSAI IDI, стратегічні плани наявні у 94 % BOA країн, що розвиваються та 85 % BOA у країнах із високим рівнем доходів, операційний план або план на рік складають 86 % BOA в усіх групах країн [19]. Аналогічні показники в попередніх роках були нижчими, отже застосування стратегічного й операційного планування є загальносвітовою тенденцією. У Європі 29 країн із 50 (що складає 58 %) мають стратегії розвитку BOA й оприлюднюють їх на своїх офіційних сайтах, така стратегія є також і у ЄСА. У більшості цих BOA практика прийняття стратегій розвитку наявна вже кілька років, а стратегії до 2019 р. наявні у всіх 30 BOA (рис. 2).

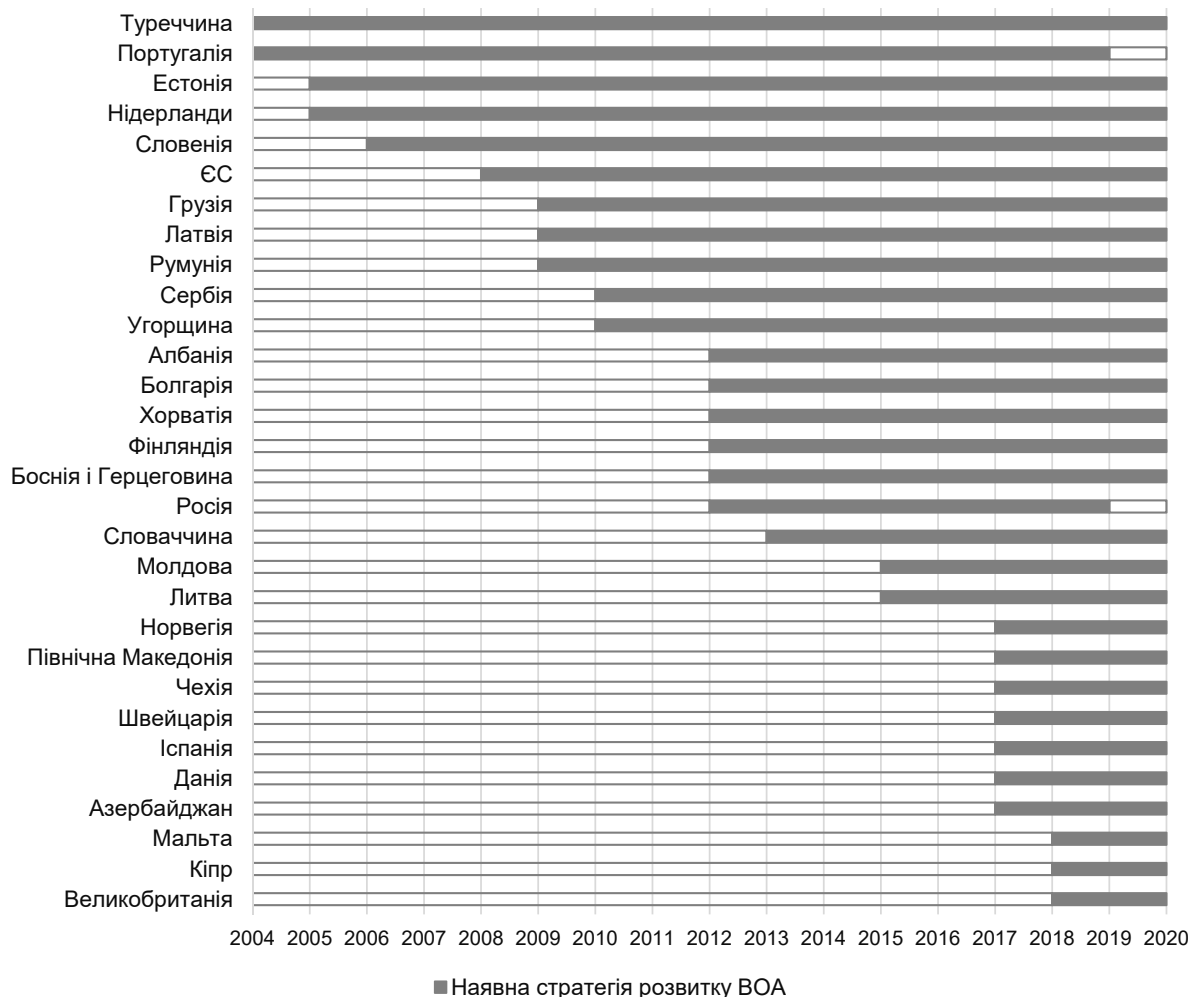


Рис. 2. Період розвитку BOA країн Європи та ЄСА на основі оприлюднених стратегій

Джерело: складено авторами на основі [20–49].

Туреччина та Португалія мають налагоджені системи стратегічного планування розвитку BOA, відкриті для широкого загалу, які діють вже більше 15 років. Так, зараз у Туреччині виконується вже четверта Стратегія, яка

передбачає завдання з розвитку до 2023 р. [47], а в Португалії – п'ята трирічна стратегія, до 2019 р. [38]. Системність стратегічного планування в цих країнах, переви-

рена багаторічним досвідом, є практикою, яку варто імплементувати в Рахунковій палаті України. Це можна зробити, передбачивши у Стратегії розвитку терміни, порядок і періодичність перегляду стратегії, оцінювання досягнутих результатів і, прийнявши порядок звітування про виконання стратегії і порядок оновлення й розробки стратегічних документів.

У Європі одна стратегія здебільшого охоплює період п'яти років і менше – у 19 BOA, що складає 66 %, а стратегії на більш тривалий термін розробляють лише в 10 BOA – 34 %. Найбільший період, який охоплює стратегія – 15 років, це стратегія розвитку BOA Нідерландів, а найменший – три роки, такі стратегії були розроблені в Азербайджані, Кіпрі, Данії, Естонії, Грузії, Португалії та Європейським судом аудиторів. Тож вибір п'ятирічного терміну для першої Стратегії Рахункової палати є поміркованим, особливо враховуючи те, що прийнята вона буде лише у серпні 2019 р.

Оцінювання поточного стану BOA може здійснюватися шляхом здійснення функціональної оцінки діяльності. За даними ініціативи розвитку INTOSAI – IDI [19] у світі 66 % країн (105 країн зі 159) проводили таку оцінку з 2013 по 2016 рр., при цьому, практика оцінювання більш поширена у країнах, що розвиваються. Результати оцінювання продуктивності BOA у країнах, що ро-

звиваються, переважно стають підґрунтям для вдосконалення методології аудиту – 61 % BOA країн, що розвиваються, використали результати оцінки для цієї мети, оновлення посібників з аудиту – 60 %, розробки навчальних програм для персоналу – 58 %, розробки стратегічного плану BOA – 53 %, плану комунікації із зацікавленими сторонами – 43 %. Найпоширенішими інструментами для оцінки продуктивності BOA є SAI PMF – цей інструмент використовують 40 % BOA та Керівництво з експертної оцінки й контрольний список (Peer Review Guide and Checklist) – використовують 29 % BOA. У деяких країнах Європи результати функціональної оцінки включаються до тексту стратегії розвитку BOA, наприклад, у BOA Грузії та Латвії. Ураховуючи проведення функціональної оцінки Рахункової палати України у 2018 р., її основні результати теж доцільно включити до стратегії розвитку.

Стратегії всіх BOA Європи включають перелік стратегічних цілей або пріоритетів. Стратегічні цілі деталізуються в підцілях, а більш ніж половина BOA у стратегіях також визначає конкретні завдання, які необхідно вирішити в межах досягнення стратегічних підцілей. У інших аспектах структура стратегій відрізняється як у BOA різних країн, так і у стратегіях одного BOA на різні періоди (табл. 1).

Таблиця 1. Структура стратегій розвитку BOA країн Європи

Країна	Вступ	Звернення Голови	Візія	Місія	Цінності	Опис стейкхолдерів	Аналіз стану розвитку BOA	Загальний опис ситуації	Виклики, ризики та загрози	Результати функціональної оцінки	Результати виконання попередньої стратегії	Стратегічні цілі, опис цілей	Підцілі (пріоритети), їхній опис	Завдання та заходи	Індикатори виконання	Очікувані результати	Необхідні ресурси	Моніторинг і оцінка виконання стратегії
Албанія	+		+	+	+	+	+	+				+	+				+	+
Азербайджан				+	+		+					+	+		+	+		
Боснія і Герцеговина	+		+	+	+							+	+	+		+		+
Болгарія	+		+	+	+			+				+	+	+				+
Хорватія	+	+	+	+	+						+	+	+	+	+			+
Кіпр			+	+	+							+	+					
Чехія												+	+	+				
Данія		+	+	+	+							+	+	+				+
Естонія	+		+	+	+							+	+					
Фінляндія	+		+	+	+							+	+					
Грузія	+		+	+	+	+			+	+		+	+	+	+	+		
Угорщина		+	+	+	+							+	+	+				
Латвія	+		+	+	+			+		+	+	+	+	+		+		
Литва			+	+	+							+	+		+	+		+
Мальта	+	+						+	+			+						
Молдова		+	+	+	+		+		+			+	+	+				
Північна Македонія		+	+	+				+	+			+	+	+				
Норвегія												+	+					
Португалія		+	+	+	+		+	+	+			+	+					
Румунія	+		+	+	+			+				+	+	+				+
Росія			+	+	+			+				+	+	+				
Сербія	+	+	+	+	+			+	+			+	+	+				+
Словаччина												+	+	+	+			
Словенія		+	+	+	+			+	+			+	+				+	+
Іспанія			+	+	+							+	+	+				
Швейцарія					+			+				+						
Нідерланди		+		+					+			+						
Туреччина	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+
Великобританія		+	+	+				+	+			+	+				+	
ЄС	+		+	+	+			+	+			+	+		+	+	+	+
Кількість	13	12	23	24	23	3	5	13	11	2	3	30	26	16	7	7	4	11
Частка, %	43	40	77	80	77	10	17	43	37	7	10	100	87	53	23	23	13	37

Джерело: складено авторами на основі [20–49].

У більш ніж 70 % стратегій зазначаються місія, візія й цінності BOA, але підходи до їхнього визначення відрізняються для різних BOA. За рекомендаціями INTOSAI візія повинна бути реалістичною, надихаючою, короткою, простою і зрозумілою для всіх стейкхолдерів. Серед європейських країн найбільш лаконічні й чіткі формулювання візії, які описують вплив BOA, такі:

- підвищення законності, відповідальності, належного управління й ефективності в державному секторі (Португалія, Хорватія, Кіпр, Угорщина, Сербія, Нідерланди, Мальта);
- надання правової основи для участі громадян у сфері контролю за державними коштами (Азербайджан);
- задоволення вимог і служіння інтересам суспільства (Грузія, Іспанія, Великобританія).

Вимоги INTOSAI до місії передбачають, що місія повинна пояснювати причину, ціль існування BOA та визначати тих, для кого вона створена, кому покликана служити. Прикладами формулювання місії, які можуть бути орієнтиром при розробці місії Рахункової палати України, можуть бути такі:

- допомогти Парламенту, уряду та місцевим органам влади діяти відкрито, законно й ефективно, приймати важливі рішення в інтересах суспільства (Естонія, Угорщина, Латвія, Литва, Польща, Сербія);
- забезпечити цінність і вигоди для суспільства, парламенту й уряду шляхом незалежного та якісного аудиту (Грузія);
- своєчасно й об'єктивно інформувати громадськість про важливі висновки аудиту (Словенія).

Цінності деяких BOA частково дублюють принципи їхньої роботи, визначені законодавчо, вимоги ISSAI або принципи належного урядування, наприклад, законність, незалежність, прозорість і підзвітність, об'єктивність, професіоналізм, безсторонність тощо. Проте також визначені деякі нетипові цінності, такі як інноваційність (Литва, Сербія, Словенія, Іспанія, Туреччина), співпраця і командна робота (Болгарія, Хорватія, Естонія, Литва, Молдова, Македонія, Словенія), які є актуальними також і для Рахункової палати України.

Отже, для України доцільно запозичити кращі практики BOA європейських країн і при розробці місії, візії, цінностей Рахункової палати використовувати зрозумілі та прості формулювання, зробити акцент на бажаному впливі Рахункової палати, застосувати новітні підходи згідно із сучасними тенденціями, не використовувати складну професійну термінологію й не дублювати законодавство.

Доволі поширена також практика включення до тексту стратегії опису поточної ситуації у сфері зовнішнього аудиту та визначення викликів, ризиків і загроз розвитку BOA. У деяких стратегіях аналіз стану BOA та визначення сприятливих факторів, ризиків і загроз проведений на основі кількісних показників, виявлених тенденцій, а, наприклад, Туреччина застосовує SWOT-аналіз для стратегічного планування і викладає його результати у стратегії. Позитивною, але не дуже широко застосовуваною практикою є визначення конкретних обчислювальних індикаторів виконання цілей (завдань, підцілей, пріоритетів) та очікуваних результатів від виконання завдань, досягнення цілей або виконання стратегії загалом. Це дозволяє більш точно й ефективно проводити моніторинг та оцінювати ступінь виконання стратегії, основні засади проведення яких також визначені у стратегіях BOA деяких країн. Найкоротші стратегії, які визначають лише перелік цілей і дають мінімум інформації про BOA були розроблені в Норвегії, Чехії, Словаччині, Швейцарії та Нідерландах. Найбільшу кількість пи-

тань висвітлено у стратегіях BOA Туреччини, Грузії, Латвії, Сербії, Хорватії й Албанії. За обсягом стратегії розвитку BOA країн Європи відрізняються значно – від 2 до 96 сторінок, проте у середньому – 24 сторінки, що є оптимальним для викладення всіх вищеописаних питань.

Отже, для того, щоб стратегія розвитку BOA відповідала сучасній практиці європейських країн, окрім стратегічних цілей, підцілей і завдань вона повинна містити місію, візію й цінності BOA, надавати розуміння про сучасний стан середовища зовнішнього аудиту та BOA, виклики і ризики, а також, визначати засади проведення моніторингу й оцінки виконання стратегії. Для більш повного висвітлення всіх умов стратегічного розвитку BOA, у стратегію можуть включатися аналіз основних показників діяльності BOA або результати функціональної оцінки, опис стейкхолдерів, розрахунок необхідних ресурсів для досягнення стратегічних цілей. Досвід Туреччини, Латвії та Хорватії з висвітлення у стратегії результатів досягнення попередньої стратегії розвитку, що забезпечує взаємозв'язок між циклами стратегічного розвитку й контроль за виконанням стратегій, стане корисним для України вже при розробці другої стратегії розвитку Рахункової палати.

Сучасний стан розвитку Рахункової палати України. За останні 10 років діяльності основні показники діяльності органу значно змінювались [50]. Рахунковою палатою загалом було виявлено порушень і недоліків на 244,5 млрд грн, найбільший обсяг порушень було встановлено у 2010 р. – 52 млрд грн, із 2013 р. цей показник коливається від 17 до 23 млрд грн. Зменшення кількості виявлених порушень частково зумовлене стійкою тенденцією до зменшення кількості перевірених об'єктів – від 910 у 2009 р. до 598 у 2018. Зменшення кількості перевірених об'єктів може не мати негативних наслідків і не зменшувати вплив зовнішнього аудиту на публічні фінанси за умови ефективного застосування ризикоорієнтованого підходу до вибору таких об'єктів і тем аудиту. Отже, необхідність удосконалення підходів до планування аудитів, встановлення рівня охоплення публічних фінансів аудитом теж має враховуватися у Стратегії розвитку Рахункової палати.

Також зменшилась сума встановлених порушень у розрахунку на одну гривню коштів Державного бюджету, направлених на забезпечення діяльності Рахункової палати. На початку цього десятирічного періоду на одну гривню, витрачену на утримання Рахункової палати, припадало 669 грн виявлених порушень, у 2018 р. – 61 грн. При цьому, обсяги фінансування Рахункової палати за цей час збільшилися у п'ять разів (із 54 до 280 млн грн), в основному за рахунок збільшення бюджету органу у 2018 р., що пов'язане з розпочатими перетвореннями в Рахунковій палаті, направленними на вдосконалення різних аспектів її діяльності. Варто зазначити, що ці показники не характеризують діяльність Рахункової палати як аудиторського органу в повній мірі, оскільки не демонструють реального впливу зовнішнього аудиту на публічні фінанси, не враховують створення доданої вартості та продуктивності роботи органу. Тому одним із завдань у межах Стратегії розвитку Рахункової палати повинно бути оновлення системи показників ефективності на основі підходів SAI PMF, інструменту Державні витрати і фінансова підзвітність (PEFA) і кращого світового досвіду в цій сфері.

Більш позитивні тенденції спостерігаються в управлінні персоналом, кількість працівників Рахункової палати відносно стабільна, 413–480 осіб, а науковий потенціал посилюється у 2018 р. – серед персоналу було 25 кандидатів наук і п'ять докторів наук – найбільша кількість

за останні 10 років. Більше уваги було приділено професійному розвитку кадрів у 2018 р. – було проведено 60 навчальних заходів, а в середньому за десять років – 43, вище середнього значення також і кількість осіб, які відвідали навчання – 235 осіб проти 225. Проте попри ці здобутки, у Рахунковій палаті є значний потенціал професійного зростання, зокрема, у частині обміну досвідом із застосування ISSAI.

За останні два роки поліпшилися комунікації Рахункової палати з основними стейкхолдерами. Так, активізувалась взаємодія Рахункової палати з Верховною Радою України: була рекордною участь у засіданнях комітетів у 2017–2018 рр. – 99 і 96 засідань відповідно, і в засіданнях робочих груп – 56 і 52 засідання. Проте на засіданнях парламентських комітетів із 2016 р. розглядалось лише по 35 питань, пов'язаних із результатами контрольних та експертно-аналітичних заходів Рахункової палати, у всі попередні роки починаючи з 2010, кількість таких питань була значно більшою – до 82 питань. Із 2014 р. відбулося різке зменшення присутності матеріалів Рахункової палати у ЗМІ. Якщо до цього у ЗМІ з'являлось від 7,5 до 12 тисяч повідомлень на основі матеріалів Рахункової палати, то до 2017 р. цей показник зменшився до 2737 публікацій. Ця негативна тенденція була подолана лише у 2018 р. з обранням нового складу Рахункової палати, коли за рік було опубліковано 7740 матеріалів. Про збільшення цікавості до роботи Рахункової палати також свідчить зростання кількості запитів на доступ до публічної інформації, із 2014 р. їхня кількість зросла вдвічі і у 2018 Рахункова палата отримала й опрацювала 64 такі повідомлення. Запити надходять переважно від громадян (53–68 %), спостерігається зростання інтересу до діяльності Рахункової палати серед журналістів – кількість запитів від представників ЗМІ зросла з 8 до 20 %.

Отже, призначення у березні 2018 р. Верховною Радою України Голови Рахункової палати та затвердження оновленого складу органу стало переломним моментом із багатьох аспектів діяльності органу: відбулося поліпшення у фінансовому й кадровому забезпеченні, професійному розвитку працівників, посилилась співпраця з парламентом, покращилися комунікації зі ЗМІ та суспільством.

Експерти, які проводили функціональну оцінку діяльності Рахункової палати відмітили здобутки розпочатого процесу вдосконалення органу й готовність вищого керівництва у проведенні подальших перетворень. За результатами функціональної оцінки Рахункова палата має невисокий рівень зрілості відносно міжнародних стандартів, а система управління недовідає. Зокрема, відсутня система контролю якості в тому розумінні, у якому вона викладена в міжнародних стандартах, аудити ефективності та фінансові аудити теж не відповідають ISSAI в повній мірі, потребує удосконалення законодавча база у цій сфері, внутрішня система управління BOA, планування діяльності, моніторинг виконання рекомендацій за результатами аудиту, а незалежність органу та посадових осіб потребує посилення [51]. Варто зазначити, що Рахункова палата вже зробила вагомий крок у цьому напрямі – було проведено пілотні фінансові аудити, розроблено посібник із фінансового аудиту відповідно до ISSAI, зараз проводиться його апробація. Загалом, функціональна оцінка дала комплексне розуміння сильних і слабких сторін, а розроблені міжнародними експертами рекомендації враховані при стратегічному плануванні.

Зараз у Рахунковій палаті лише впроваджується стратегічне планування як цілісний і безперервний процес, що передбачає не тільки постановку стратегічних

цілей, а й розробку операційних планів на рік із конкретними завданнями й заходами, моніторинг і звітування про їхнє виконання, доопрацювання та коригування Стратегій і планів, першим кроком у цьому напрямі є розробка Стратегії розвитку. У Стратегії повинні враховуватися виклики, які постають перед Рахунковою палатою, зумовлені як тенденціями в роботі самого органу, так і зростаючими вимогами суспільства, перетвореннями в державі в межах євроінтеграційних процесів, активним розвитком незалежного зовнішнього аудиту публічних фінансів у світі.

Так, Рахункова палата повинна заповнити прогалини у сфері стратегічного розвитку потенціалу: у більшості BOA європейських країн цей процес є керованим і безперервним, базується на основі стратегій і планів на кілька років. Це створює додаткові виклики – Рахунковій палаті необхідно надолужити це відставання, щоб бути повноцінним учасником ініціатив і проектів міжнародних організацій і партнером, який користується повагою та має бездоганну репутацію. Проте також це дає нам певні переваги – досвід інших країн, кращі практики, які Рахункова палата може використати для забезпечення швидкого, інноваційного й успішного розвитку.

Необхідною умовою розвитку Рахункової палати як сучасного BOA є імплементація міжнародних стандартів, що потребує удосконалення законодавства, посилення взаємозв'язків зі стейкхолдерами, перетворень у всіх аспектах роботи всередині Рахункової палати. Проведення аудитів у повній відповідності до міжнародних стандартів потребуватиме значних професійних та інформаційно-технічних ресурсів, додаткового часу на навчання й обмін досвідом. При цьому, урахувавши постійне зменшення обсягу виявлених порушень та об'єктів аудиту Рахункової палати, яке спостерігається останнє десятиріччя, при збільшенні якості аудитів важливо забезпечити достатнє охоплення аудитом сфери публічного сектору й адекватне визначення ризиків при плануванні аудитів, щоб подолати негативні тенденції та поліпшити ці показники.

Зростаюча роль BOA у сучасному світі зумовлює необхідність перегляду поточних повноважень Рахункової палати, пошуку інструментів для збільшення її впливу на процеси прийняття рішень в усіх елементах системи публічних фінансів. Для цього Рахунковій палаті необхідно зберегти досягнуті у 2018 р. успіхи у співпраці з Верховною Радою України та провести роботи з подальшого удосконалити механізмів співпраці з парламентом, Президентом, урядом, об'єктами аудиту, правоохоронними, антикорупційними й іншими державними органами.

Розвиток громадянського суспільства в Україні – збільшення участі громадян у державному управлінні, посилення громадського контролю за діяльністю держави – це процеси, які потребують відповідного реагування з боку Рахункової палати. Результати роботи Рахункової палати є джерелом достовірної, професійної інформації про ефективність управління публічними фінансами для суспільства, яка повинна бути доступною та зрозумілою громадянам. Водночас, суспільний резонанс від широкого розголосу такої інформації сприятиме більш оперативному реагуванню об'єктів контролю та відповідних органів й усуненню виявлених порушень. Рахунковій палаті необхідно забезпечити ефективність роботи цього механізму взаємодії із суспільством заради збільшення позитивного впливу на державне управління, підвищення довіри до держави та поліпшення життя людей.

Євроінтеграційні процеси в Україні передбачають не лише проведення реформ і наближення до вимог ЄС, а й покращення іміджу всіх державних інституцій і країни у

цілому. Рахункова палата повинна підтвердити репутацію надійного партнера та фахового BOA на міжнародній арені, збільшити своє значення як учасника INTOSAI та EUROSAI, посилити співпрацю з іншими міжнародними організаціями, BOA й урядами інших країн.

Отже, стратегічні цілі та пріоритети повинні бути направлені на забезпечення розвитку Рахункової палати, посилення її впливу в Україні й міжнародній арені, переорієнтацію на задоволення потреб основних користувачів інформації про результати зовнішнього аудиту публічних фінансів.

Пропозиції до структури та змісту Стратегії розвитку Рахункової палати України. Ураховуючи досвід європейських країн і рекомендації INTOSAI, доцільно викласти стратегію розвитку Рахункової палати на майбутнє п'ять років обсягом до 30 сторінок за структурою, яка передбачає основні елементи (візію, місію, цінності та стратегічні цілі) і додаткову інформацію (сучасний стан, включаючи результати функціональної оцінки, сприятливі фактори й ризики виконання стратегії, засади моніторингу виконання стратегії) (табл. 2).

Таблиця 2. Структура Стратегії розвитку Рахункової палати України на 2019–2024 роки

№	Назва структурного елемента	Кількість сторінок
–	Зміст	1
–	Звернення Голови Рахункової палати	1
–	Вступ	1
1	Візія, місія та цінності Рахункової палати	1
2	Сучасний стан розвитку Рахункової палати України (включаючи аналіз показників діяльності Рахункової палати й основні результати функціональної оцінки)	2
3	Сприятливі фактори та загрози стратегічному розвитку Рахункової палати	2
4	Стратегічні цілі розвитку Рахункової палати	–
4.1	Стратегічна ціль у сфері удосконалення законодавства й забезпечення незалежності	2
4.2	Стратегічна ціль у сфері забезпечення ефективних комунікацій зі стейкхолдерами	2
4.3	Стратегічна ціль у сфері управління людськими ресурсами	2
4.4	Стратегічна ціль у сфері удосконалення методології аудиту та імплементації ISSAI	2
4.5	Стратегічна ціль у сфері забезпечення цінності, виконання та позитивного впливу рекомендацій РП	2
4.6	Стратегічна ціль у сфері удосконалення внутрішнього управління Рахункової палати (процеси планування, нагляду, звітування, контролю якості, внутрішніх комунікацій)	2
4.7	Стратегічна ціль у сфері забезпечення належної інституціональної підтримки (кадрові, фінансові, технічні, програмні й інші ресурси)	2
4.8	Стратегічна ціль у сфері постійного розвитку (управління змінами, ризик-менеджмент, перегляд стратегій і планів)	2
5	Моніторинг і звітування про виконання стратегії	1
Додаток 1.	Узагальнення цілей, завдань та індикаторів виконання	3
Додаток 2.	Перелік документів, які необхідно розробити для виконання стратегії	1
Додаток 3.	Методологія моніторингу виконання стратегії	1
	Усього	30

Джерело: складено авторами.

У вступі до Стратегії розвитку повинна бути викладена мета розробки цього документу й очікуваний результат від її реалізації. З урахуванням результатів дослідження підходів INTOSAI та практики країн Європи, місія візія й цінності Рахункової палати можуть бути викладені так:

1. Візія: Рахункова палата – BOA публічних фінансів, чиї результати роботи є надійним джерелом об'єктивної інформації, мають високий рівень довіри суспільства та реально впливають на формування й реалізацію державної політики в публічному секторі для забезпечення сталого розвитку України.

2. Місія Рахункової палати – служіння народу України та сприяння дотриманню принципів належного урядування в публічному секторі проведення незалежного, об'єктивного аудиту з належною обачністю, своєчасного й повного надання результатів роботи усім стейкхолдерам.

3. Цінності Рахункової палати:

- патріотизм – відданість українській державі, готовність зберігати, розвивати та захищати надбання її культури і традицій – запорука спрямування роботи Рахункової палати на користь українського суспільства;

- довіра суспільства – сприйняття Рахункової палати суспільством як компетентного й доброчесного захисника його інтересів підтверджує право Рахункової палати здійснювати аудит публічних фінансів, забезпечує вплив Рахункової палати на публічний сектор, зокрема, підвищення довіри до державної влади, що є необхідною умовою демократії;

- інноваційність – впровадження прогресивних, ефективних, науковообґрунтованих методів роботи для швидкого розвитку, поліпшення результатів діяльності, репутації й конкурентоздатності Рахункової палати в Україні і світі;

- професіоналізм – наявність і постійне вдосконалення знань, умінь, досвіду й особистих якостей персоналу для забезпечення виконання функцій Рахункової палати, відповідності всіх аспектів роботи міжнародним стандартам і вимогам часу;

- співпраця і командна робота – націленість на отримання найкращого результату роботи й позитивного синергетичного ефекту від взаємодії персоналу Рахункової палати між собою та зі стейкхолдерами.

Сучасний стан розвитку Рахункової палати, основні виклики та тенденції у середовищі зовнішнього аудиту, викладені вище в цій статті, можуть бути використані для висвітлення відповідних розділів у стратегії розвитку.

Стратегічні цілі розвитку Рахункової палати повинні викладатися з коротким описом цілі, очікуваним результатом, переліком підцілей з індикаторами їх виконання. Цілі можуть бути згруповані за різним принципом, проте важливо охопити всі сфери діяльності BOA:

1. Удосконалення законодавства й забезпечення незалежності. Для посилення потенціалу Рахункової палати необхідно внести зміни до законодавства щодо уточнення видів публічного аудиту, зокрема, аудиту відповідності, IT-аудиту й інших аудитів відповідно до ISSAI.

Необхідно також забезпечити широкий мандат Рахункової палати для охоплення аудиту всієї сфери публічних фінансів, зокрема, розширення повноважень у частині аудиту місцевих бюджетів, державних підприємств, консолідованої фінансової звітності. Для посилення консультативної ролі Рахункової палати та більш ґрунтовної підготовки бюджету пропонується надання парламенту висновку Рахункової палати на всіх стадіях бюджетного процесу, наприклад, щодо проекту закону про державний бюджет до другого читання. Для посилення незалежності посадових осіб необхідно ініціювати розгляд можливості виведення аудиторів із рангу державних службовців і надання імунітету проти судового переслідування за дії в межах належного виконання повноважень. Також доцільно розробити зміни до законодавства щодо розширення фінансової незалежності – подання бюджетних запитів безпосередньо до парламенту. Організаційна незалежність може бути посилена завдяки відстеженню й обмеженню кількості та предметів додаткових аудитів, виконаних на вимогу депутатів, також будуть зроблені критерії для обмеження доступу до інформації, у тому числі, і на засіданнях Рахункової палати.

2. Удосконалення методології аудиту, імплементація ISSAI. Приведення методології аудитів у відповідність до ISSAI та підвищення рівня охоплення аудитами повинно відбуватися в комплексі із запровадженням ризик-орієнтованого підходу до планування аудиту, розробкою відповідних посібників, внутрішніх документів, які регламентують структуру і наповнення звітів, проведенням пілотних аудитів, навчанням персоналу й обміном досвідом із колегами з країн-партнерів. У 2019 р. заплановано розробити посібник з аудиту ефективності на основі ISSAI та провести пілотні аудити спільно з міжнародними партнерами, така робота з фінансових аудитів уже проводиться. Також важливо розробити критерії для встановлення рівня охоплення фінансовим аудитом, достатнього для надання гарантій впевненості та впроваджено процедуру забезпечення його дотримання при плануванні аудиту.

3. Забезпечення цінності, виконання та впливу рекомендацій. Виконання рекомендацій Рахункової палати за результатами аудитів є запорукою формування її впливу на публічні фінанси, посилення принципу підзвітності. Для збільшення цінності та корисності таких рекомендацій потрібно вдосконалити процеси комунікації з об'єктами аудиту при написанні звітів. Для збільшення ступеня імплементації необхідно спільно з парламентом розробити процедуру забезпечення реалізації рекомендацій. Також у Рахунковій палаті потрібно вдосконалити моніторинг виконання рекомендацій і запровадити аналіз тенденцій для виявлення системних проблем у державному секторі.

4. Удосконалення внутрішнього управління. Рахунковій палаті належить провести велику роботу над удосконаленням внутрішнього управління: розробити карти процесів, що містять перелік функцій та обов'язків, запровадити періодичне оцінювання стану системи управління. Важливою вимогою ISSAI є ефективна система контролю якості, для цього в Рахунковій палаті створюється відповідний підрозділ, розробляються стандарти та проводяться навчання персоналу для забезпечення безперервного контролю якості. Потрібно також завер-

шити створення належної організаційної структури Рахункової палати, яка дозволить виконувати всі процеси ефективно та злагоджено, із чітким розподілом повноважень і відповідальності.

5. Управління людськими ресурсами. Для проведення аудитів за вимогами міжнародних стандартів необхідно розробити Кодекс етики аудиторів, систему забезпечення дотримання етичних вимог персоналом. Для поглиблення професійних спроможностей потрібно запровадити систему підготовки та диференційованої сертифікації аудиторів (наприклад, запровадити сертифікати двох рівнів – базового та вищого). Необхідно також вибудувати довготермінову кадрову політику, орієнтовану на постійне професійне вдосконалення, забезпечити матеріальні та психологічні стимули для розвитку персоналу.

6. Забезпечення належної інституційної підтримки. Необхідно визначити потреби в інформаційних, програмно-технічних і матеріальних ресурсів по кожному напрямку діяльності й забезпечити достатність таких ресурсів для кожного аудиту. Придбання і впровадження програмного забезпечення аудиту, поліпшення інформаційно-технічної бази потребують значних коштів, тому для реалізації цих завдань необхідно визначити джерела фінансування.

7. Ефективні комунікації зі стейкхолдерами. Одна з найважливіших стратегічних цілей Рахункової палати, яка є передумовою здійснення впливу на публічні фінанси – це налагодження ефективних комунікацій з усіма стейкхолдерами. Для забезпечення виконання рекомендацій Рахункова палата працює над зміною парадигми відносин із парламентом, розпорядниками бюджетних коштів, правоохоронними, антикорупційними й контрольними органами, акцентуючи увагу на важливості націленості на результат і плідну співпрацю. Для покращення комунікації зі ЗМІ та суспільством зараз удосконалюється сайт, він буде більш інтерактивним. У березні була створена сторінка Рахункової палати у Facebook, яка зараз активно наповнюється та просувається. Необхідно запланувати подальший розвиток у цьому напрямі, зокрема, проведення публічних заходів за участю різних цільових аудиторій, поліпшення візуалізації результатів роботи й багато інших завдань, які повинні знайти своє відображення в Комунікативній стратегії.

8. Забезпечення постійного розвитку. Вимогами часу є ефективне управління змінами й ризиками, для цього потрібно розробити внутрішні нормативно-правові акти, які забезпечать ці процеси. Постійний розвиток і вдосконалення, упровадження інновацій теж повинні бути охоплені завданнями Стратегії розвитку Рахункової палати.

Викладення у стратегії основних засад проведення моніторингу та звітування про виконання стратегії повинно передбачати визначення мети, періодичності, форми та цільової аудиторії звітування про виконання стратегії. Також необхідно визначити мету й періодичність моніторингу, опис основних процесів із моніторингу, а детальна методологія повинна наводитися в додатку до стратегії. Для проведення такого моніторингу можна застосувати шаблон, який передбачає не лише визначення стану виконання, а й встановлення причин невиконання завдань і розробку рекомендацій для досягнення цілей (табл. 3).

Таблиця 3. Шаблон для проведення моніторингу виконання стратегії розвитку

Ціль	Підціль/завдання	Індикатор	Фактичний стан	Ступінь досягнення	Причини недосягнення	Рекомендації для досягнення
Номер цілі	Номер підцілі	Цільове значення	Фактичне значення	Відсоток виконання завдання або досягнення цілі (підцілі)	Основні причини не досягнення цільового орієнтира	Рекомендації для поліпшення ситуації й досягнення цільових значень

Джерело: складено авторами на основі [17, 18].

Також у додатках до стратегії доцільно викласти стратегічні цілі та підцілі в розрізі інституційних, організаційних і професійних аспектів, щоб забезпечити системні та комплексні зміни у внутрішньому й зовнішньому середовищі Рахункової палати.

Висновки та дискусія. Застосування стратегічного та операційного планування є загальносвітовою тенденцією й обов'язковим елементом управління сучасних БОА у Європі, який дозволяє розвивати потенціал зовнішнього аудиту у країні. У світовій практиці напрацьовані підходи до розробки таких стратегій розвитку, які враховують усі сфери діяльності БОА та всі три виміри – інституційний, організаційний і професійний. Такі міжнародні підходи та кращий європейський досвід повинен бути застосований і при розробці Стратегії розвитку Рахункової палати України на 2019–2024 рр.

Зараз Рахункова палата здійснює внутрішні перетворення для того, щоб поліпшити якість аудитів, комунікації зі стейкхолдерами, різні аспекти внутрішнього управління. Результати функціональної оцінки діяльності цього органу засвідчили певний прогрес у цьому напрямі, проте також вказали на певні прогалини у системі зовнішнього аудиту, які стосуються нормативно-правової бази, внутрішнього середовища Рахункової палати та зв'язків між елементами публічних фінансів. Тенденції основних показників діяльності Рахункової палати теж свідчать про необхідність удосконалення різних аспектів роботи, зокрема, оцінки ризиків при плануванні тем аудиту, представлення результатів аудиту, системність професійного розвитку персоналу тощо. Усі виявлені проблеми мають бути враховані у Стратегії розвитку Рахункової палати, повинні бути сформульовані завдання для їхнього усунення.

Стратегія розвитку Рахункової палати повинна бути зрозумілою, чітко структурованою та невеликою за обсягом, надавати інформацію про місію, візію, цінності органу, сучасний стан, проблеми й ризики у сфері зовнішнього аудиту, визначати стратегічні цілі та завдання для їхнього досягнення, засади моніторингу їх виконання. Візія, місія та цінності Рахункової палати повинні акцентувати увагу на пріоритетність інтересів суспільства в державному управлінні, соціальну значущість зовнішнього аудиту, професійність роботи та надійність результатів. Стратегічні цілі вищого органу аудиту повинні охоплювати удосконалення з урахуванням вимог ISSAI за усіма напрямками: законодавство та незалежність, методологія аудиту, забезпечення впливу рекомендацій, ефективність комунікацій, внутрішнє управління, кадрова політика, інституційна підтримка, забезпечення постійного розвитку й управління змінами.

Запорукою сильного БОА є гарантії незалежності та широкого мандат, достатній для виконання цих завдань. Внутрішнє управління повинно забезпечувати ефективність роботи органу, спроможність протистояти ризикам і загрозам, використовувати сприятливі ситуації в зовнішньому середовищі, забезпечувати якість аудиту та корисність отриманих результатів. За таких умов вищий орган аудиту спроможний реалізувати повною мірою сучасну роль у публічному секторі та в суспільстві. Саме такий сильний і впливовий орган вищого аудиту, що є зразком для інших суб'єктів державного сектору та спроможний покращувати життя громадян, є орієнтиром для розвитку Рахункової палати. Наразі вона відповідає не всім цим вимогам, а реалізація комплексної Стратегії розвитку, яка враховує всі аспекти зовнішнього аудиту, є необхідною для досягнення такої мети.

Подальші дослідження у цьому контексті можуть зосереджуватися на розробці підстратегій розвитку окремих сфер діяльності Рахункової палати, наприклад, Стратегії комунікації зі стейкхолдерами, Стратегії управління людським капіталом, IT Стратегії та концепції для

виконання поставлених у Стратегії розвитку завдань щодо вдосконалення системи забезпечення і контролю якості аудитів, системи вимірювання ефективності діяльності Рахункової палати з врахуванням впливу на публічні фінанси, внутрішньої системи управління процесами, системи контролю і ризик-менеджменту тощо.

Список використаних джерел:

1. Виговська Н. Г. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України / Н. Г. Виговська, А. Ю. Славіцька // Вісник ЖДТУ. – 2016. – № 4 (78). – С. 219–228. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/5766/219.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
2. Обушна Н. І. Передумови становлення та розвитку інституту публічного аудиту в Україні: об'єктивна необхідність та формалізація / Н. І. Обушна // Вісник НАДУ при Президентові України (Серія "Державне управління"). – 2017. – № 3. – С. 52–59. – Режим доступу: <http://visnyk.academy.gov.ua/pages/dop/72/files/1ed06a81-5c80-4c22-b081-833fa619baf9.pdf>.
3. Петренко П. С. Корупція в Україні: Рахункова палата потребує зміцнення механізмів правової держави / П. С. Петренко // Економіка і суспільство. – 2018. – № 16. – С. 201–209. – Режим доступу: http://economyandsociety.in.ua/journal/16_ukr/31.pdf.
4. Піхоцький В. Ф. Зовнішній державний фінансовий контроль за діяльністю виконавчої влади – важливий чинник захисту суспільства / В. Ф. Піхоцький // Бізнес інформ. – 2016. – № 2. – С. 300–605. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/binf_2016_2_45.pdf.
5. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми: Наталуха, 2014.
6. Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація: автореф. дис. ... д-р екон. наук: спец. 08.00.09 / Ю. Б. Слободяник; Одеський нац. економ. ун-т. – Одеса, 2014. – 43 с.
7. Аналіз чинної нормативної бази системи контролю за використанням публічних фінансів в Україні // ГО "Центр UA". – 2018. – Режим доступу: https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/PFC-Legislation-Analysis_ukr.pdf.
8. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: автореф. дис. ... доктор екон. наук: спец. 08.00.08 / В. Ф. Піхоцький; Львівський нац. ун-т імені Івана Франка. – Л., 2015. – 40 с. – Режим доступу: http://prima.lnu.edu.ua/files/dissertations/2015-11-04-pihotskiy/aref_pihotskiy.pdf.
9. Шевчук О. Д. Рахункова палата України: наближення до вимог міжнародних стандартів / О. Д. Шевчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 3. – С. 61–75. – Режим доступу: <http://efm.vsu.org/files/pdf/4268.pdf>.
10. Косова Т. Вищий державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції України / Т. Косова, В. Шевченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2018. – № 1. – С. 121–129. – Режим доступу: <http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/01/96/12.pdf>.
11. Рахункова палата України: співпраця з Верховною Радою та організаціями громадянського суспільства. / Д. С. Базілевич, В. П. Крижанівський, В. Г. Мельничук та ін. – К.: ФОП Москаленко О.М., 2017. – 82 с. – Режим доступу: http://radaprogram.org/sites/default/files/publications/download_file_1.pdf.
12. Рахункова палата України: обізнаність та сприйняття. Звіт за результатами глибинних інтерв'ю з основними стейкхолдерами // Центр економічної стратегії. – 2018. – Режим доступу: https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/Report_Accounting-Chamber_UKR.pdf.
13. Винниченко Н. В. Публічний аудит як елемент системи бюджетного контролю / Н. В. Винниченко // Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2015. – № 5. – Режим доступу: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=854>.
14. Оболенський О. Ю. Публічний аудит: цілі та економічний зміст / О. Ю. Оболенський, Н. І. Обушна // Теорія та практика державного управління. – 2015. – № 1 (48). – С. 1–8. – Режим доступу: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2015-1/doc/2/03.pdf>.
15. Обушна Н. І. Публічний аудит: поняття та сутність / Н. І. Обушна // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2016. – № 4 (31). – С. 21–29. – Режим доступу: [http://www.dridu.dp.ua/vidavnicтво/2016/2016_04\(31\)/5.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnicтво/2016/2016_04(31)/5.pdf).
16. Міжнародна конференція "Роль Рахункової палати в Україні та виклики, що стоять перед нею". – Київ. – 2017. – Режим доступу: <https://www.youtube.com/watch?v=UMjuo1dgSi4>.
17. Building Capacity in SAI. A Guide // INTOSAI. – 2007. – URL: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/Building-capacity-in-Supreme-Audit-Institutions.pdf>.
18. Strategic Planning. A Handbook for Supreme Audit Institutions // IDI. – 2009. – URL: <https://www.nku.gov.sk/documents/10272/1273416/IDI+Strategic+planning+handbook.pdf/4363b7d8-4af7-4f03-a9ca-574001c5c817>.
19. Global SAI Stocktaking Report // IDI INTOSAI. – 2017. – URL: <https://www.idi.no/en/all-news/idi-news/item/128-global-sai-stocktaking-report-2017>.
20. Strategic Plan // Supreme Audit Institution of Albania. – URL: http://www.klsh.org.al/web/Plani_Strategjik_92_1.php.
21. Strategic Development Plan 2018-20 // Chamber of Accounts of the Azerbaijan Republic. – URL: <http://sai.gov.az/2/static/56>.

22. Strategic Development Plan 2014–2020 // Audit Office of the Institutions of Bosnia and Herzegovina. – URL: http://www.revizija.gov.ba/koordinacioni_odbor/strateski_okvir_razvoja/default.aspx?id=5765&template_id=81&langTag=en-US&pageIndex=1.
23. Намерени резултати за Стратегијата // Сметна палата на Република Бугарија. – URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/strategija-za-razvitioto-na-smetnata-palata-za-perioda-2018-2022-godina-novi-horizonti-i-predizvikatelstva-1935>.
24. Strategic Plan // State Audit Office, Republic of Croatia. – <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/planovi-i-financijski-izvestaji/strateski-plan>.
25. Strategic Planning // Auditing Service, Cyprus. – URL: http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/strategy_gr/strategy_gr?opendocument.
26. Strategy of the SAO 2018–2022 // Supreme Audit Office of Czech Republic. – URL: <https://www.nku.cz/assets/publications-documents/basic-documents/strategy-of-sao-2018-2022.pdf>.
27. Rigsrevisionen's strategy 2018–2020 // The National audit Office, Denmark. – URL: http://www.rigsrevisionen.dk/media/2104741/strategi_-2018-2020.pdf.
28. Strategy of the National Audit Office and development // National Audit Office of Estonia. – URL: <https://www.rigikontroll.ee/Riigikontrolluasiutus/Strategia/tabid/140/language/en-US/Default.aspx>.
29. State Audit Office Strategy 2013–2020 // State Audit Office of Finland. – URL: <https://www.vtv.fi/app/uploads/2018/06/04134744/valtiontalouden-tarkastusviraston-strategia-2013-2020.pdf>.
30. Policy and Strategy // State Audit Office of Georgia. – URL: <https://sao.ge/en/about-us/policy-and-strategy>.
31. Strategy // State Audit Office of Hungary. – URL: https://asz.hu/storage/files/files/Angol_portal/Introductions/strategy.pdf.
32. Strategic development // State Audit Office of the Republic of Latvia. – URL: <http://www.lrvk.gov.lv/par-valsts-kontroli/strategiska-attistiba>.
33. 2016–2020 Strategy of the Supreme Audit Institution // National Audit Office of Lithuania. – URL: http://www.vkontrole.lt/en/docs/2016_Strategy/National_Audit_Office_Strategy_2016%E2%80%932020.pdf.
34. NAO Strategy 2019–2023 // National Audit Office of Malta. – URL: <http://nao.gov.mt/loadfile/58ce5621-c7d0-4140-806b-8bcab358fb1c>.
35. Strategic Development Plan for 2016–2020 // Court of Accounts of the Republic of Moldova. – URL: <http://www.ccrm.md/storage/upload/legal/postari/169/da658ea838a588eacd94c8227bb71e18.pdf>.
36. Strategy of the State Audit Office for 2018 – 2022 // State Audit Office of North Macedonia. – URL: http://www.dzr.mk/Uploads/Strategija_za_razvoj_na_DZR_2018_2022_REDUCED.pdf.
37. The Office of the Auditor General's annual report 2018 // The Office of the Auditor General of Norway. – URL: <https://www.riksrevisjonen.no/om-riksrevisjonen/arsrapport>.
38. Strategic Plan // Court of Auditors of Portugal. – URL: <https://www.tcontas.pt/pt/actos/outros.shtm>.
39. Strategy // Romanian Court of Accounts. – URL: <http://www.curteaadeconturi.ro/Misiune.aspx?tip=2>.
40. Documents: Strategy // Accounting Chamber of the Russian Federation. – URL: <http://audit.gov.ru/about/document>.
41. Strategic Plan of the State Audit Institution // State Audit Institution of Republic of Serbia. – URL: <http://www.dri.rs/%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B8/%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%88%D0%BA%D0%B8-%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD.42.html>.
42. Development Strategy of the Supreme Audit Office of the Slovak Republic for 2014–2020 and its elaboration // Supreme Audit Office of the Slovak Republic. – URL: <https://www.nku.gov.sk/documents/10272/98330/Development+strategy+2014-2020/26649163-03ea-4fa3-8560-0558d61df56b>.
43. Slovene Court of Audit Strategy // Slovene Court of Audit. – URL: <http://www.rs-rs.si/o-racunskem-sodiscu/institucija/strategija>.
44. Strategic Plan 2018–2021 // Court of Auditors, Spain. – URL: https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/content/pdf/PLAN ESTRATEGICO_2018-2021.pdf.
45. Strategy adopted in 2016 // Swiss Federal Audit Office. – URL: https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/Aufgaben%20der%20EFK/STRATEGIE_neue%20SR_e.pdf.
46. Netherlands Court of Audit Strategy for 2016–2020 // Netherlands Court of Audit. – URL: <https://english.rekenkamer.nl/binaries/rekenkamer-english/documents/publications/2016/03/24/trust-based-on-understanding/Trust+based+on+understanding.pdf>.
47. Strategic Management // Turkish Court of Accounts. – URL: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=59>.
48. NAO Strategy 2019–20 to 2021–22 // National Audit Office, United Kingdom. – URL: <https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2019/02/NAO-Strategy-2019-20-to-2021-22.pdf>.
49. Our work: Strategy // European Court of Auditors. – URL: <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/Strategy.aspx>.
50. Діяльність Рахункової палати: річні звіти РП // Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>.
51. Покращення управління через виконання зовнішнього аудиту – результати функціональної оцінки Рахункової палати в 2018 році // Рахункова палата. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16759836/Zvit_f_oc_RP.pdf?subportal=main.

Received: 27/01/2019

1st Revision: 31/01/2019

Accepted: 07/03/2019

Author's declaration on the sources of funding of research presented in the scientific article or of the preparation of the scientific article: budget of university's scientific project

**В. Невидомий, д-р юрид. наук,
Е. Канонішена-Коваленко, канд. экон. наук
Счетная палата Украины, Киев, Украина**

НОВОЕ КАЧЕСТВО СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ УКРАИНЫ: СТРАТЕГИЯ РАЗВИТИЯ

Исследованы международные подходы к стратегическому планированию в высших органах аудита, современный опыт стран Европы в разработке таких стратегий. Определены вызовы и проблемы внешнего аудита в Украине на основе результатов функциональной оценки и показателей деятельности Счетной палаты. Разработана структура стратегии развития Счетной палаты, формулировка миссии, видения, ценностей, стратегических целей.

Ключевые слова: Счетная палата Украины, высший орган аудита, стратегия развития, международные стандарты высших органов аудита (ISSAI).

**V. Nevidomyi, Doctor of Sciences (Juridical),
K. Kanonishena-Kovalenko, PhD in Economics
Accounting Chamber of Ukraine, Kyiv, Ukraine**

NEW QUALITY OF THE ACCOUNTING CHAMBER OF UKRAINE: DEVELOPMENT STRATEGY

The international approaches to strategic planning in supreme audit institutions and current experience of European countries in developing such strategies are explored. The challenges and problems of external audit in Ukraine are defined in terms of the results of functional assessment and performance indicators of the Accounting Chamber. The development strategy structure, mission, vision, values and strategic goals of the Accounting Chamber are developed.

Keywords: The Accounting Chamber of Ukraine, supreme audit institution, development strategy, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI).

References (in Latin): Translation / Transliteration/ Transcription:

- Vygovskaya, N.G., 2016. Place of external state financial control in the national control system of Ukraine. Bulletin of the ZhDTU, No. 4 (78), P. 219 – 228. – <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/5766/219.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Obushna, N.I., 2017. Prerequisites for the establishment and development of the Institute of Public Audit in Ukraine: objective necessity and formalization. The NADU Bulletin under the President of Ukraine (Series "Public Administration"), No. 3, P. 52 – 59. – <http://visnyk.academy.gov.ua/pages/dop/72/files/1ed06a81-5c80-4c22-b081-833fa619baf9.pdf>.
- Petrenko, P.S., 2018. Corruption in Ukraine: The Accounting Chamber needs to strengthen the mechanisms of the rule of law. Economics and Society, No. 16, P. 201 – 209. – http://economyandsociety.in.ua/journal/16_ukr/31.pdf.
- Pikhotsky, V.F., 2016. External State Financial Control over the Executive Power – an Important Factor in the Protection of Society. Business Inform, No. 2, P. 300 – 605. – http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgibis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/binf_2016_2_45.pdf.
- Slobodyanyk, Yu. B., 2014. Formation of the system of state audit in Ukraine. Monograph. Sumy: Natalukha, 321 p.
- Slobodyanyk, Yu. B., 2014. State Audit in Ukraine: Theory, Methodology, Organization. Author's abstract. Odessa National University of Economics, 43 p.

7. Analysis of the current legislation of the system of control over the use of public finance in Ukraine // NGO "Center UA". – 2018 – https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/PFC-Legislation-Analysis_en.pdf.
8. Pikhotsky, V. F., 2015. The system of state financial control in Ukraine: conceptual foundations of theory and practice. Author's abstract. Lviv Ivan Franko National University, 40 p. – http://prima.lnu.edu.ua/files/dissertations/2015-11-04-pihotskyi/aref_pihotskyi.pdf.
9. Shevchuk, O.D., 2018. Accounting Chamber of Ukraine: approximation to the requirements of international standards. Economics. Finance. Management: topical issues of science and practice, No. 3, P. 61 – 75. – <http://efm.vsau.org/files/pdfa/4268.pdf>.
10. Kosova, T., 2018. Higher state financial control in the conditions of European integration of Ukraine. Foreign Trade: Economics, Finance, Law, No. 1, P. 121 – 129. – [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/01\(96\)/12.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/01(96)/12.pdf).
11. Bazilevich, D.S., Kryzhanivsky, V. P., Melnychuk, V. G., Nevodomyi, V. I., Starostenko, N. V., 2017. The Accounting Chamber of Ukraine: cooperation with the Verkhovna Rada and civil society organizations. Kyiv: FOP Moskalenko O. M., 82 p. – http://radaprogram.org/sites/default/files/publications/download_file_1.pdf.
12. Accounting Chamber of Ukraine: Awareness and Perceptions. Report on the results of in-depth interviews with key stakeholders // Center for Economic Strategy. – 2018 – https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/Report_Accounting-Chamber_UKR.pdf.
13. Vinnichenko, N.V., 2015. Public Audit as an Element of the Budget Control System. Public Administration: Improvement and Development, No. 5. – <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=854>.
14. Obolensky, O. Yu., Obushna, N. I., 2015. Public Audit: Purposes and Economic Content. Theory and Practice of Public Administration, No. 1 (48), P. 1 – 8. – <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2015-1/doc/2/03.pdf>.
15. Obushna, N.I., 2016. Public Audit: Concept and Essence. Public Administration and Local Self-Government, No. 4 (31), P. 21 – 29. – [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2016/2016_04\(31\)/5.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2016/2016_04(31)/5.pdf).
16. International Conference "The role of the Accounting Chamber in Ukraine and the challenges facing it". – Kyiv. – 2017 – <https://www.youtube.com/watch?v=UMjuo1dgSi4>.
17. Building Capacity in SAI. A Guide // INTOSAI. – 2007. – <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=export/sites/eurosai/.content/documents/Building-capacity-in-Supreme-Audit-Institutions.pdf>.
18. Strategic Planning. A Handbook for Supreme Audit Institutions // IDI. – 2009. – <https://www.nku.gov.sk/documents/10272/1273416/IDI+Strategic+planning+handbook.pdf/4363b7d8-4af7-4f03-a9ca-574001c5c817>.
19. Global SAI Stocktaking Report // IDI INTOSAI. – 2017. – <https://www.idi.no/en/all-news/idi-news/item/128-global-sai-stocktaking-report-2017>.
20. Strategic Plan // Supreme Audit Institution of Albania. – http://www.klsh.org.al/web/Plani_Strategjik_92_1.php.
21. Strategic Development Plan 2018-20 // Chamber of Accounts of the Azerbaijan Republic. – <http://sai.gov.az/2/static/56>.
22. Strategic Development Plan 2014 – 2020 // Audit Office of the Institutions of Bosnia and Herzegovina. – http://www.revizija.gov.ba/koordinacioni_odbor/strateski_okvir_razvoja/default.aspx?id=5765&template_id=81&langTag=en-US&pageIndex=1.
23. Development Strategy // Chamber of Accounts of Bulgaria. – <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/strategiqta-za-razvitioto-na-smetnata-palata-za-perioda-2018-2022-godina-novi-horizonti-i-predizvikatelstva-1935>.
24. Strategic Plan // State Audit Office, Republic of Croatia. – <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/planovi-i-financijski-izvjestaji/strateski-plan>.
25. Strategic Planning // Auditing Service, Cyprus. – http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/strategy_gr/strategy_gr?opendocument.
26. Strategy of the SAO 2018–2022 // Supreme Audit Office of Czech Republic. – <https://www.nku.cz/assets/publications-documents/basic-documents/strategy-of-sao-2018-2022.pdf>.
27. Rigsrevisionen's strategy 2018-2020 // The National audit Office, Denmark. – http://www.rigsrevisionen.dk/media/2104741/strategi_-2018-2020.pdf.
28. Strategy of the National Audit Office and development // National Audit Office of Estonia. – <https://www.riigikontroll.ee/Riigikontrollikuiasutus/Strateegia/tabid/140/language/en-US/Default.aspx>.
29. State Audit Office Strategy 2013–2020 // State Audit Office of Finland. – <https://www.vtv.fi/app/uploads/2018/06/04134744/valtiontalouden-tarkastusviraston-strategia-2013-2020.pdf>.
30. Policy and Strategy // State Audit Office of Georgia. – <https://sao.ge/en/about-us/policy-and-strategy>.
31. Strategy // State Audit Office of Hungary. – https://asz.hu/storage/files/files/Angol_portal/Introductions/strategy.pdf.
32. Strategic development // State Audit Office of the Republic of Latvia. – <http://www.lrvk.gov.lv/par-valsts-kontroli/strategiska-attistiba>.
33. 2016 – 2020 Strategy of the Supreme Audit Institution // National Audit Office of Lithuania. – http://www.vkontrolė.lt/en/docs/2016_Strategy/National_Audit_Office_Strategy_2016%E2%80%932020.pdf.
34. NAO Strategy 2019-2023 // National Audit Office of Malta. – <http://nao.gov.mt/loadfile/58ce5621-c7d0-4140-806b-8bcab358fb1c>.
35. Strategic Development Plan for 2016-2020 // Court of Accounts of the Republic of Moldova. – <http://www.ccrm.md/storage/upload/legal/postari/169/da658ea838a588eacd94c8227bb71e18.pdf>.
36. Strategy of the State Audit Office for 2018 – 2022 // State Audit Office of North Macedonia. – http://www.dzr.mk/Uploads/Strategija_za_razvoj_na_DZR_2018_2022_REDUCED.pdf.
37. The Office of the Auditor General's annual report 2018 // The Office of the Auditor General of Norway. – <https://www.riksrevisjonen.no/om-riksrevisjonen/arsrapport>.
38. Strategic Plan // Court of Auditors of Portugal. – <https://www.tcontas.pt/pt/actos/outros.shtm>.
39. Strategy // Romanian Court of Accounts. – <http://www.curtea-de-justitie.ro/Misiune.aspx?tip=2>.
40. Documents: Strategy // Accounting Chamber of the Russian Federation. – <http://audit.gov.ru/about/document>.
41. Strategic Plan of the State Audit Institution // State Audit Institution of Republic of Serbia. – <http://www.dri.rs/%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%88%D0%BA%D0%B8-%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD.42.html>.
42. Development Strategy of the Supreme Audit Office of the Slovak Republic for 2014 -2020 and its elaboration // Supreme Audit Office of the Slovak Republic. – <https://www.nku.gov.sk/documents/10272/98330/Development+strategy+2014-2020/26649163-03ea-4fa3-8560-0558d61df56b>.
43. Slovene Court of Audit Strategy // Slovene Court of Audit. – <http://www.rs-rs.si/o-racunskem-sodiscu/institucija/strategija>.
44. Strategic Plan 2018-2021 // Court of Auditors, Spain. – https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/PLAN ESTRATEGICO_2018-2021.pdf.
45. Strategy adopted in 2016 // Swiss Federal Audit Office. – https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/Aufgaben%20der%20EFK/STRATEGIE_neue%20SR_e.pdf.
46. Netherlands Court of Audit Strategy for 2016-2020 // Netherlands Court of Audit. – <https://english.rekenkamer.nl/binaries/rekenkamer-english/documents/publications/2016/03/24/trust-based-on-understanding/Trust+based+on+understanding.pdf>.
47. Strategic Management // Turkish Court of Accounts. – <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=59>.
48. NAO Strategy 2019-20 to 2021-22 // National Audit Office, United Kingdom. – <https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2019/02/NAO-Strategy-2019-20-to-2021-22.pdf>.
49. Our work: Strategy // European Court of Auditors. – <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/Strategy.aspx>.
50. Annual reports // Accounting Chamber of Ukraine. – <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>.
51. Improvement of management through the implementation of external audit – results of the functional assessment of the Accounting Chamber in 2018 // Accounting Chamber of Ukraine. – http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16759836/Zvit_f_oc_RP.pdf?subportal=main